



Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 16 de Mayo de 2023

Vistos los autos: "Buyatti SAICA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo".

Considerando:

1°) Que la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al confirmar lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación, por aplicación del art. 56, tercer párrafo, de la ley 27.260, tuvo por condonada la multa que le había sido impuesta a la actora por la resolución (PRLA) 7131/2012, en los términos del art. 969 del Código Aduanero, por no haber cumplido con la exportación del 90% de la mercadería declarada dentro del plazo establecido en las Declaraciones Juradas de Venta al Exterior 10 001 DJVE 011323 J, 10 001 DJVE 13661 Z y 10 001 DVJE 013071 L, tal como lo prevé el art. 9° de la ley 21.453.

Señaló que la ley 21.453 establece un régimen que otorga certeza a los exportadores, en cuanto fija el tratamiento tributario de la mercadería de acuerdo con las normas vigentes a la fecha en que quedaron concertadas las ventas al exterior, y les permite prever la carga fiscal que deberán satisfacer al momento de convenir el negocio, como así también que con ella no se ha pretendido alterar el régimen general del Código Aduanero, sino únicamente un aspecto de la determinación del tributo, estableciendo un momento anterior al del registro de la operación para la fijación de la base de las operaciones, de

forma tal de alentar las exportaciones, dándole una certeza al exportador al momento de contratar la venta.

A su vez, afirmó que ese congelamiento de los elementos necesarios para la determinación del tributo no implicaba necesariamente una merma en la carga impositiva de la operación, ni es ese el móvil que inspira el régimen especial bajo examen. Agregó que ello se pone en evidencia, en el caso concreto, "a poco que se advierta que la conducta punible emergente del incumplimiento de la exportación en los plazos, forma y condiciones establecidos en el régimen especial de la ley 21.453 no ha dado origen a una determinación suplementaria de tributos".

Tras ello, el *a quo* descartó que la ley 21.453 conceda beneficios tributarios a los contribuyentes, por lo que entendió que no resultaba aplicable la limitación establecida en el art. 52 de la ley 27.260, que excluye del sistema de regularización a las infracciones vinculadas con regímenes promocionales. Y, para tener por condonada la multa que había sido impuesta a la actora, tuvo en cuenta precedentes de esa sala en los que fueron condonadas multas en los términos del art. 56, primer y tercer párrafo, de la ley 27.260, en cuanto alude al beneficio de liberación de multas y demás sanciones correspondientes a obligaciones formales.

2°) Que, contra tal decisión, la Dirección General de Aduanas dedujo el recurso extraordinario que fue concedido por



Corte Suprema de Justicia de la Nación

el tribunal a quo en cuanto se ha puesto en tela de juicio la validez e inteligencia de normas federales -ley 27.260 y resolución general 4007-E/17- y denegado en lo atinente a la arbitrariedad y gravedad institucional.

3°) Que el organismo aduanero, en su recurso, sostiene que la multa aplicada no está alcanzada por el régimen de condonación dispuesto por la ley 27.260, pues no se encuentra comprendida como "infracción sustancial", en tanto no está mencionada en el art. 6°, último párrafo, de la resolución general AFIP 4007-E/2017. En este sentido, afirma que "si la multa que se le impone a la firma Buyatti SAICA únicamente es por la comisión de la infracción prevista y penada por el artículo 969 del Código Aduanero, y dicha infracción no se encuentra enumerada entre las pasibles de condonación en el artículo 6° inciso c), (...) mal puede el a quo concluir que el supuesto de marras se encuentra incluido dentro de aquellos que acceden al beneficio de condonación".

Por último, pone de relieve que el sistema de condonación de multas establecido por la ley 27.260 es un régimen excepcional que no debe en forma alguna ser interpretado en forma laxa.

4°) Que el recurso extraordinario es formalmente procedente, toda vez que se ha puesto en tela de juicio el alcance e interpretación de preceptos federales (leyes 22.415 y 27.260, sus normas reglamentarias y modificatorias) y la

decisión definitiva del superior tribunal de la causa ha sido contraria al derecho que el recurrente ha sustentado en ellas (art. 14, inc. 3°, de la ley 48).

A su vez, cabe recordar que, en la tarea de esclarecer la inteligencia de normas federales, la Corte no se halla limitada por las posiciones del *a quo* ni de las partes, sino que le incumbe realizar una declaratoria sobre el punto disputado (conf. doctrina de [Fallos: 323:1491](#) y sus citas, entre otros).

5°) Que en el *sub lite* el tribunal *a quo* declaró condonada la multa que la Dirección General de Aduanas aplicó a la actora, en los términos del art. 969 del Código Aduanero, en concordancia con el art. 9° de la ley 21.453, por incumplimiento parcial de la exportación de mercadería comprendida en tres declaraciones juradas de ventas al exterior, registradas de conformidad a la mencionada ley.

6°) Que esta Corte ha tenido oportunidad de señalar en [Fallos: 320:2656](#) que el régimen previsto en la ley 21.453 ha sido concebido para fomentar las exportaciones de productos de origen agrícola mediante un sistema que facilita a los vendedores la determinación de sus costos con la debida antelación (conf. la nota de remisión al Poder Ejecutivo del proyecto respectivo). Asimismo, en el mencionado precedente se destacó que dicho sistema preveía el registro de las ventas al exterior, que debían ser comunicadas por los exportadores a la



Corte Suprema de Justicia de la Nación

autoridad de aplicación mediante declaraciones juradas. Y que el art. 6°, primer párrafo, dispone que "A los fines de la liquidación de los derechos de exportación, reembolsos, reintegros, contribuciones, tasas, servicios y demás tributos que gravaren o beneficiaren la exportación de las mercaderías a que se refiere la presente ley, serán de aplicación los regímenes tributarios, de alícuotas, arancelario, y de base imponible (precio índice, valor FOB, valor FOB mínimo o equivalente) vigentes a la fecha de cierre de cada venta".

En definitiva, la mencionada ley "estableció un régimen especial que otorgó certeza a los exportadores en cuanto fijó el tratamiento tributario de la mercadería de acuerdo con las normas vigentes a la fecha en que quedaron concertadas las ventas al exterior, permitiéndoles así prever al momento de convenir el negocio, la carga fiscal que debería satisfacerse por la exportación" (Fallos: 320:2656). Por su parte, la ley 21.453 resguarda el interés del Estado obligando a los exportadores a cumplir con lo pactado, exigiéndoles exportar al menos el 90% de los volúmenes comprometidos, bajo apercibimiento de aplicar una sanción. En efecto, el art. 9° de la mencionada ley, al respecto, prescribe: "Las ventas declaradas se darán por cumplidas cuando, dentro del plazo estipulado para la declaración jurada, el exportador hubiese registrado la declaración aduanera de exportación para consumo de por lo menos el noventa por ciento (90%) de la cantidad (peso o volumen) declarada. La Autoridad de Aplicación podrá dar por

cumplidas las operaciones o extender los plazos de cumplimiento de las mismas cuando existan causas de incumplimiento no imputables al exportador. El incumplimiento o la anulación de operaciones correspondientes a las declaraciones de ventas registradas, será sancionado con una multa equivalente al quince por ciento (15%) del valor FOB de venta en la parte incumplida de la declaración, como máximo hasta el noventa por ciento (90%) de la cantidad declarada”.

7°) Que la conducta enrostrada a la actora no resulta susceptible de encuadrar en lo dispuesto en el primer párrafo del art. 56 citado, pues no constituye un mero incumplimiento de una obligación formal. En el caso, ninguna obligación de naturaleza formal resultó omitida.

En efecto, la sanción aplicada deriva de no haber cumplido con la exportación del 90% de la mercadería declarada dentro del plazo establecido en las Declaraciones Juradas de Venta al Exterior y el cumplimiento de ese compromiso era la condición que le permitió al exportador beneficiarse con el régimen especial previsto en la ley 21.453, por lo que vulnera de manera directa el control aduanero.

En este sentido, cabe recordar que esta Corte ha afirmado que es función primordial del organismo aduanero “ejercer el control sobre el tráfico internacional de mercaderías” (Fallos: 321:1614 y 322:355). La conducta asumida por la actora, aun cuando pudo no generar un perjuicio



Corte Suprema de Justicia de la Nación

patrimonial al Fisco por no estar relacionada con la falta de ingreso de algún tributo, si tuvo virtualidad para afectar el debido control aduanero, entorpeciendo o dificultando el cumplimiento de ese objetivo de particular relevancia. Tal circunstancia impide considerar a la obligación incumplida de carácter formal.

8°) Que, por otra parte, tampoco resulta susceptible de condonación en los términos de lo dispuesto en el art. 56, cuarto párrafo, de la ley 27.260, en la medida en que la conducta sancionada, en el caso concreto, no resultó apta para generar una obligación de naturaleza tributaria que resulte susceptible de ser regularizada o cancelada por el interesado en los términos de la mencionada ley -ver resolución (PRLA) n° 7131/12- (conf. doctrina de las causas de [Fallos: 345:849 "Chehadi"](#) y [CAF 42372/2018/CA1-CS1 "Rossi, Osvaldo Enrique c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo"](#), sentencia del 30 de agosto de 2022).

Por ello, habiendo dictaminado la señora Procuradora Fiscal, se declara admisible el recurso extraordinario y se revoca la sentencia apelada. Con costas. Notifíquese y vuelvan los autos al tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, se dicte nuevo pronunciamiento.

DISI-//-

-//-DENCIA DEL SEÑOR VICEPRESIDENTE DOCTOR DON CARLOS FERNANDO
ROSENKRANTZ

Considerando:

Que las cuestiones planteadas son sustancialmente análogas a las tratadas y resueltas en las causas de Fallos: 345:849 "Chehadi" y CAF 42372/2018/CA1-CS1 "Rossi, Osvaldo Enrique c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo" disidencia del suscripto, sentencia del 30 de agosto de 2022, a cuyos fundamentos y conclusiones corresponde remitir en razón de brevedad.

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se declara admisible el recurso extraordinario y se confirma la sentencia apelada. Con costas. Notifíquese y devuélvase.

Firmado Digitalmente por ROSATTI Horacio Daniel

Firmado Digitalmente por ROSENKRANTZ Carlos Fernando

Firmado Digitalmente por MAQUEDA Juan Carlos

Firmado Digitalmente por LORENZETTI Ricardo Luis



Corte Suprema de Justicia de la Nación

Recurso extraordinario interpuesto por la **Dirección General de Aduanas**, representada por el **Dr. Fabricio Andrés Dema**.

Traslado contestado por **Buyatti SAICA**, actora, representada por el **Dr. Alejandro José Castilla**.

Tribunal de origen: **Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV**.

Tribunal que intervino con anterioridad: **Tribunal Fiscal de la Nación**.